

OCAMプランの研究 (二)

——貸借対照表関連科目の検討——

齋 藤 昭 雄

一 序

前稿⁴⁾において、OCAMプランの大よその輪郭を描き終えたので、われわれは、その内容を詳細に検討しつつ全体像をより、明確にすべき段階を迎えた。もともと、OCAMプランの研究は、フランスのプラン・コンタブルがたどる軌跡を見定めることに、ひとつの眼目があるわけであるが、OCAMプラン自身がわが国には未だ紹介されていない点を考慮して、しばらくの間、このプラン自身の内部構造にスポットをあててみたいと思う。そのような、いわば内在的な検討を終えたあとで、フランスの現行のプラン・コンタブルとの比較や、進行中のプラン・コンタブルの改正作業との関連を明らかにすることにしたい。

OCAMプランの研究 (一)

OCAMプランの研究(二)

しかし、そのようなステップを踏むにしても、一国の会計制度を支えるプランである以上、内容的にかなり豊かなものを蔵しているのは当然である。そこで、本稿では、検討の対象を本プランの半ばまで、すなわち貸借対照表関連科目⁽²⁾に関する部分に限らざるをえない。とは言うものの、当然のことながら、貸借対照表関連科目が独立して機能するものでないことは、フランス流の会計制度にあっても、わが国の場合と異なるところがない。従って時にその範囲を逸脱して、損益計算書関連科目が粗上⁽³⁾にのぼることはやむをえない。

以下、そのような視点に立って、OCAMプランの「Ⅳ・術語、勘定の機能に関する条項および評価原則」のうち、Aに属する、クラス一からクラス五までの勘定科目に焦点を絞って、議論を進めてみたいと思う。

- (1) 拙稿「OCAMプランの研究(一)——OCAM諸国の会計標準化の構想——」(『経済研究』第三七号、一五五～一七六ページ)。

- (2) 本プランを含め、フランス流の用語法では、これは、財産の変動に関する勘定 (comptes de mouvements patrimoniaux) と、財産の状態に関する勘定 (comptes de situation patrimoniale) とに分かれる。

なお、貸借対照表の借方と貸方とは、それぞれ Actif (積極) と Passif (消極) という専門用語によって、用語上独立してはいるものの、以下の議論においても明らかになるように、プラン内部では、たとえば対人勘定において債権者と債務者が一括して扱われているように、貸方科目と借方科目とが明確に分離されていない。

- (3) 本稿で取上げようとしている勘定科目の俯瞰を得るために、ここにその一覧表を示してみたいと思う(OCAMプラン二一三～二四ページ参照)。

ここに示した科目名の中に、二・三前掲拙稿中の勘定体系表(一七三ページ)の名称と異なるものがある。それは、わが国での用語法やフランスの独自性などを考慮して、より適切な訳語を求めて変更したものである。

財産の変動		財産の状態	勘定のリスト	
勘定	番号	勘定	科目	目
クラス一	クラス〇一	中・長期資本勘定		
一〇	〇一〇	資本金		
一一	〇一一	積立金		
一二	〇一二	繰越金		
一三	〇一三	建設助成金		
一四	〇一四			
一五	〇一五	社債		
一六(六六)	〇一六(六六)	その他の中・長期借入金及び債務		
一七	〇一七	損費引当金		
一八	〇一八			
一九	〇一九			
クラス二	クラス〇二	固定資産勘定		
二〇	〇二〇	無形固定資産・固定費用		
二一	〇二一	土地		
二二	〇二二	その他の有形固定資産		
二三	〇二三	建設仮勘定		
二四	〇二四	建設に伴う前渡金・内金		
二五	〇二五	中・長期の貸付金その他の債権		
二六	〇二六	有価証券(短期証券を除く)		
二七	〇二七			

財産の変動		財産の状態	勘定のリスト	
勘定	番号	勘定	科目	目
クラス四	クラス〇四	対人勘定・決算整理勘定		
四〇	〇四〇	仕入先(購入先)		
四一	〇四一	得意先		
四二	〇四二	従業員		
四三	〇四三	国家及びアフリカないし国際的機関		
四四	〇四四	社員		
四五	〇四五	関係会社		
四六	〇四六	その他の債権・債務者		
四七	〇四七	決算整理勘定(貸方)		
四八	〇四八	決算整理勘定(借方)		
四九	〇四九	クラス四の勘定に関する減価引当金		
クラス五	クラス〇五	財務勘定		
五〇	〇五〇	短期借入金		
五一	〇五一	短期貸付金		
五二	〇五二	短期有価証券		
五三	〇五三	支払手形・証券		
五四	〇五四	受取手形・証券		
五五	〇五五	小切手・利札		
五六	〇五六	預・貯金		
五七	〇五七	現金		

OCAMプランの研究(二)

二 八	〇二八 〇二九	クラス二の勘定に関する減価償却引当金および減価引当金	五 八	〇五八 〇五九	仮払金 クラス五の勘定に関する減価引当金
クラス三	クラス〇三	棚卸資産勘定			
三〇	〇三〇	商品			
三一	〇三一	材料・貯蔵品			
三二	〇三二	作業屑・仕損品			
三三	〇三三	包装品			
三四	〇三四	半製品			
三五	〇三五	製品			
三六	〇三六	仕掛品			
三七	〇三七	半成工事			
三八	〇三八	積送品・未着品・委託品			
三八	〇三九	クラス三の勘定に関する減価引当金			

なお、〇一九「損費引当金」が、右記の勘定体系表(本プラン一〇ページ)に載っていないが、敢えて落とす理由はないように思う。

二 各勘定の内容

最初に「0」のついた番号が付されれば、それは期末残高を収容する勘定となり、同一の勘定科目であっても「0」が付されていない場合は、その勘定は期中の増減額を把握することになる。その点において、OCAMプランは、きわめてユニークであるが、その点を除けば、わが国の同名の勘定科目と、内容的にほとんど異なると

ところがないものもある。そこで本節では、OCAMプランに沿って順を追ってはいくものの、特徴的な点のみを指摘するにとどめたい。

しかし逆に、引当金の取扱い方は、非常にユニークなものであるので、すべてのクラスにかかわりを持つ「引当金」については、節を改めて、総括的に取上げてみたいと思う。

(4) 中・長期資本勘定

フランス流の会計制度のもとにおいては、貸借対照表項目、なかんずく固定的なものから考慮を加えるのがたてまえである。貸借対照表を、むしろ損益計算書以上に重視し、固定性配列法をとっている以上、それは当然のことと言えよう。そして一層特徴的なことは、資本調達面、つまり「消極」(Passif)と呼ばれる貸借対照表貸方項目が、常に最初に考慮されることである。本プランにおいても、クラス一(およびクラス〇一)は、中・長期の資本に関する勘定として、資本金・積立金・社債などを包含している⁽¹⁾。

一〇/〇一〇 資本金

本プランに従う企業が、会社企業のみならず個人企業や公営企業である場合を想定して、規定は四つ(のカード)にわかれている。そのうちのひとつである会社企業の場合には、以下の九項目が、この勘定で処理される。いわゆる資本金・現金出資金・現物出資金・出資契約(未払込資本金)・発行差金・出資差金(合併差益を含む)・積立金からの繰入金・資本返還・損失の吸収

ここで「発行差金」(primes d'émission)とは、株式ないし社員持分の名目価額に対する発行価額を意味し、「出資差金」は、出資された財産の価額と、出資に報いる株式ないし社員持分の名目価額との間の差を意味する⁽²⁾。

OCAMプランの研究(二)

OCAMプランの研究 (二)

フランス流の会計理論には、「剰余金」という概念はなく、いわゆる「資本剰余金」は、資本金ないし積立金を構成する項目とみなされている。

一一／〇一一の積立金に関しては、一般規定のほかに法定積立金と任意積立金について、それぞれ別個の規定(カード)があるが、内容的には、わが国の場合と異なるところがない。

一一／〇一二 繰越金

繰越金(Rapport à nouveau)は、積立金勘定に充当されたり配当として分配されたりしなかった前期利益(les bénéfices des exercices antérieurs)または、利益、積立金ないし資本金に関してなされた控除によってカバーされなかった損失からなる⁽³⁾。

この勘定は、クラス八に属する勘定を経由して機能することになるので、稿を改めて検討することにした。

一四／〇一四 建設助成金

建設助成金に関して特徴的なことは、期末において、その一部を収益に振り替えることである。すなわち、たとえば建設助成金によって取得した機械の当期減価償却費が一〇万フランであったとすれば、仕訳は次のようになる。

(借方) 減価償却費	100,000	(貸方) 減価償却引当金	100,000
(借方) 建設助成金	100,000	(貸方) その他の収益・利得	100,000

また、取得した資産が非償却性資産である場合には、当該資産の譲渡不能期間にわたって均等額ずつ収益に振り替えるか、譲渡不能の取決めがない場合には毎期一〇分の一ずつ収益として認識する。これも建設助成金のひと

つの解釈ではなからうか。

一六〇／〇一六 社 債

一六九／〇一六九 社債発行差金

これら二つの勘定の処理に関する規定に従って処理の仕方を示してみれば、次のようになる。

社債発行時

(借方) 現 金	1,000,000	(貸方) 社 債	1,050,000
----------	-----------	----------	-----------

社債発行差金	50,000		
--------	--------	--	--

社債償還時

(借方) 社 債	1,050,000	現 金	1,050,000
----------	-----------	-----	-----------

利 息	50,000	社債発行差金	50,000
-----	--------	--------	--------

本プランにおける「社債発行差金」(Primes de remboursement des obligations)についての規定によれば、それは、「額面価格以下で発行された社債の場合には、社債の償還額と実際の発行価格との差」であり、「額面価格で発行された社債の場合には、償還額と社債の額面価格との差」である。⁽⁴⁾つまり、この規定は、額面以上の償還がありうることを示すとともに、社債発行差金は、返還時に全額利息扱いを受けることを示している。この後者の点は疑問の残るところである。⁽⁵⁾

(四) 固定資産勘定

O C A M プランの研究 (二)

クラス二に属する諸勘定は、企業内に長期的にとどまる運命にある資産ないし価値 (valeurs) の動きとその期末の状態とを記録するものである。

次のクラス三以下の流動資産と分離する基準として、本プランでは、次の四点があげられている。⁽⁶⁾

- ① 充当 (処分) ないし使途
- ② 企業内滞留期間
- ③ 流動性
- ④ 評価方法

フランス会計学の立場でも、財産評価という思考方法はすでに大幅に後退しているが、O C A M プランにあって、次のような評価原則を定めている。すなわち、外部から調達した固定資産の場合には、固定資産価額に付随的費用と取引高税とを加えた額をもって、流入価額 (valeur d'entrée) とし、自家製の場合には、製造原価を流入価額とした上で、累積された減価償却額をそれから控除する形で、期末の固定資産価額とするのである。

このように取得原価の期間配分的思考が強く出ている本プランの立場は、固定 (繰延) 費用や無形固定資産の場合にも如実にうかがえる。

二〇/〇二〇 固定費用

本プランにおいて固定費用と考えられているものは、次の五つである。

① 定款に関する費用

創業費、増資・減資のための費用、会社更生のための費用、企業形態変更のための費用、合併ないしそれ

固定（ないし繰延）費用として認定された額（073「固定ないし繰延費用」勘定からの振替）

償却額（相手勘定は88「当期引当金増減」

期末残高は 020へ

に類似する活動に関する費用など

② 社債その他の借入金の証書発行のための費用

③ 固定資産の取得および使用開始に関する費用

譲渡税、報酬・手数料、取得証書費用、設備運転開始費用、採掘開始前費用など

④ 組織費および開発費

新しい活動ないし、活動の改善に関する広告および踏査費用

⑤ そのほか、たとえば固定資産価額に繰入れられない、多額の維持ないし修繕費用などの「例外的」費用

これらの規定は、フランス流の会計制度をもって、今なお財産法的な色彩が強いものであると観念している者にとっては、極めて大幅に貸借対照表能力を拡大するものとして、驚きを覚えるものであるに違いない。それほど原価の期間配分という考え方が強く前面に出るようになっているのである。

ところで、これらの費用は、まず通常の費用勘定で処理されたあと、〇七三「自家用工事—固定ないし繰延費用」勘定を経て、この勘定に移される。そして期末には償却計算がなされるが、その場合の計上の仕方は、直接法によるべきむね「注釈」が加えられている。⁽⁷⁾従って、次節で取上げる減価引当金勘定には何ら関係がないはずであって、〇二九「クラス二の勘定に関する減価償却引当金・減価引当金」勘定についての規定の中に「固定費用」が含まれているのは、明らかに矛盾しているように思える。

OCAMプランの研究(二)

二〇／〇二〇 無形固定資産

これには、次の五つが含まれる。

- ① 営業権 (Fonds de commerce)
- ② 賃借権 (Droit au bail)
- ③ 特許権、特許使用権、商標権、製法、実用新案権、意匠権、採掘権
- ④ 固定的なものと考える調査・研究費
- ⑤ 形成中の無形固定資産

新しい製品の製造の可能性に直接通じる研究費のみに限定されるとは言え、調査・研究費が無形固定資産扱いされているのは注目に値する。⁽⁸⁾

最後の、形成中の無形固定資産は、その結果つまり成功・失敗がなお不確定な調査・研究費が、そのようなものとして計上される。そして、その調査研究が成功すれば、上の「固定的調査研究費」勘定に移され、失敗の場合には、先の「固定費用」勘定に振り替えられる。

一三／〇二三 建設仮勘定

二四／〇二四 建設に伴う前渡金・内金

二三の「建設仮勘定」に記録される固定資産は、

① 企業が所有している手段によって製作されるもの

②第三者に委託された、多かれ少なかれ長期の工事から結果するもの

の二つのグループから成る。⁽⁹⁾ただし、②の場合には、部分的にしろ、すでに所有権の移転があることが前提であって、所有権が移転する日までの間に購入先（注文先）に払込まれた前渡金と内金とは二四の勘定に記入される。

「占有」という経済的事実に注目せずに、慎重を期して、「所有権」の移転にこだわるのは、おそらく、この種の会計規定の明瞭性を重んじてのことであろう。すなわち、本プランは、最初から、国家的水準における統計ないしは、社会会計の基礎資料を提供するような企業会計の姿を描こうとしているのであり、「実践上の困難をでさるだけおさえ、特にある要素が同時に二つの企業の貸借対照表に表われ、あるいはその逆にいづれにも表われない——それは、専門的統計および国家的統計に際して不都合を生ずる——を避けるため」⁽¹⁰⁾の配慮が強く働いていることを見逃すわけにはいかない。

なおクラス二の規定のうち本来の固定資産に関する部分は、わが国での理解の仕方とほとんど異ならないので割愛したいと思う。

(イ) 棚卸資産勘定

棚卸資産に関する評価規程は次の通りである。⁽¹²⁾

A 棚卸資産の受入価額 (valeur d'entrée)

商品・原材料・貯蔵品は、仕入原価（仕入価格＋仕入付随費）から、割戻し・割引・値引額を差引いた額⁽¹³⁾作業屑と仕損品は、市場のある作業屑・仕損品の場合には棚卸資産に加わった日の市場価格、市場のない作業屑・仕損品の場合には実現可能価額

OCAMプランの研究(二)

製品および製品は製造原価

品ないし半成工事は棚卸日におけるそれらの製造原価

営業用包装品は、それが購入されるものである場合は貯蔵品として、企業自身によって作られる場合には製品としての評価

B 棚卸資産の払出価額

特定品 (corps certains) の場合には、その受入価額 (場合によっては、それに倉庫料を加える)

代替可能な棚卸資産の場合には、払出時の (移動) 平均単価かける数量ないし払出量

C 期末棚卸資産価額

企業が継続棚卸を行っている時には、次のように決定される加重平均単価 (coût unitaire moyen pondéré) (総平均単価) で評価することができる。

期首棚卸資産価額 + 期中仕入原価

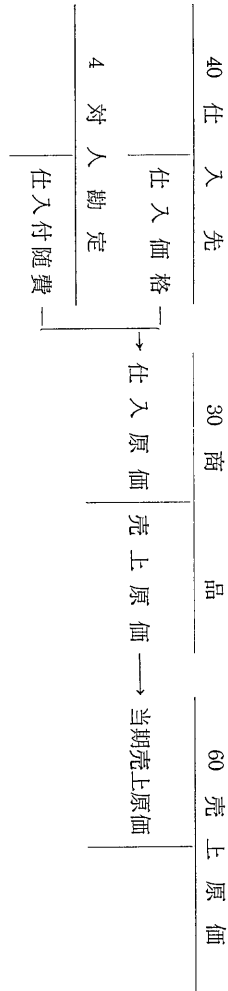
期首棚卸品数量 + 期中仕入数量

OCAMプランにおいては、LIFOやFIFOなどによる評価の可能性については何ら言及されていない。

ところで、棚卸資産の勘定処理に関しては、継続棚卸 (inventaire permanent) つまり継続記録をしているかどうかによって違いが生じてくる点が注意されなければならない。OCAMプランでは、継続記録を行わず、期末に実地棚卸することによってしか当期の売上原価を確定できない場合を、「間歇棚卸」 (inventaire intermittent) と呼んでいるが、以下、その用語を用いつつ、それぞれのケースを検討してみたいと思う。

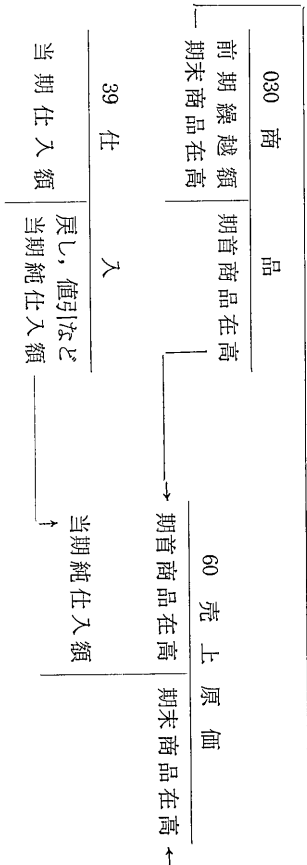
三〇ノ三〇 商品

継続棚卸の場合の処理の仕方を図解して示せば、次のようになろう。



仕入先その他の対入勘定を相手勘定として、仕入分を直接商品勘定に記入するかわりに、その中間に「仕入」勘定を置くことも許されているが、ここでは、仕入勘定の開設は必須ではない。

問歇棚卸の場合だ、



OCAMプランの研究(二)

ここにおいては、仕入勘定は不可欠である。しかし、継続棚卸の場合に利用するにしろ、あるいは間歇棚卸を採用している場合に開設するにしろ、仕入勘定は仮勘定であって、期末に消滅する性質のものである。

この商品勘定に関する規定において、相手勘定に財務勘定の指示がないが、それは手落ちであろう。また、継続棚卸の場合の値引や返品などの取扱い方について、この商品勘定では何の言及もなされていないが、この点は、先に見た棚卸資産の受入価額や、後の七四の勘定（その他の収益・利得）との関連などを考えると疑問が生ずる。その点は次稿において検討を加えてみたいと思う。

三二／〇三一 材料・貯蔵品

商品勘定における規定のうち「売上原価」勘定が、ここでは「消費材料および貯蔵品」勘定に変わるほかは、商品勘定の場合と同様である。以下仕掛品に至るまで、同程度の相違が、商品勘定との間に見られるに過ぎない。

二、その他の貸借対照表関連科目

OCAMプランに限らず、フランス流の会計制度にあつては、債権・債務を、人名勘定を通して処理するところに特徴がある。クラス四では、対人勘定として、仕入先（購入先）、得意先、従業員、政府および国際的機関、株主などの社員、関係会社などをあげているが、この対人勘定は、人名勘定であるというユニークさを除いては注意をひく点はほとんどなく、ただ内容的に、その減価引当金が問題になる位である。

クラス四には、そのほかに、決算整理勘定が収容されているが、これは次稿において損益決定の過程を明らかにする時に検討してみたいと思う。

最後のクラス五では、短期借入金・短期貸付金や、手形、預・貯金、現金などの財務勘定 (*comptes financiers*) が取扱われているが、ここにも、減価引当金を除いて、こと改めて触れるべき点はないように思う。

- (1) 固定負債をも含めて「資本」であると観念している点も見逃すことができない。
- (2) *Plan de l'OCAM* p. 31.
- (3) *Plan de l'OCAM* p. 38.
- (4) *Plan de l'OCAM* p. 41.
- (5) ただし現行のプラン・コンタブルでは、社債発行差金は、「予定の借入期間に配分して均等額を償却する」ことを明確に規定している。(*Plan Comptable Général* Paris 1965 p. 91. 木内佳市・中村宣一朗共訳『標準会計制度』昭和三十七年・ミネルヴァ書房刊、八四ページ)。

- (6) *Plan de l'OCAM* p. 47.
 - (7) *Plan de l'OCAM* p. 54.
 - (8) *Plan de l'OCAM* p. 55. それ以外の基本的一般的調査研究費は、先の固定費用の中の組織費・開発費に含められる。
 - (9) *Plan de l'OCAM* p. 61.
 - (10) 上記「前渡金」(*avances*)とは、注文の実行に先立って払込まれた金額であり、「内金」(*acomptes*)とは、部分的な実行に対して払込まれた金額である。(*Plan de l'OCAM* p. 62.)。
 - (11) *Plan de l'OCAM* p. 73.
 - (12) *Plan de l'OCAM* pp. 74~75.
- OCAMプランの研究 (下)

OCAMプランの研究(二)

(13) 「割引」(remise) について *Lexique U.E.C. Lexicon* (édité par Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Finances (U.E.C.), Dunod 1961, p. 324) にあつては “sales discount” の訳語が与えられ、「割引」を示すかのような印象を与えているが、その内容は、「取引価額に対して、たとえば、その額が一定額以上になった場合に、売上金額全体に対してその何パーセントかを償行的に値引くこと」(A. Rabin, *Cours de Comptabilité* Dunod 1970, p. 40.)であつて、わが国で言う「割引」とは異なる。むしろ「値引」と「割引」の中間的存在であつて、「値下げ」とでも言うべきものであらう。ここでは一応前掲の邦訳書『標準会計制度』によつた。

三 引当金勘定

第一節の注(3)を一瞥しただけでもわかるように、各クラスの最後はいずれも引当金勘定であつて、どのクラスにおいても何らかの引当金が設定されることが了解される。

〇一九 損費引当金

これには、危険引当金、固定資産更新引当金(免許企業)、数期間にわたつて割当てるべき費用の引当金、退職給与引当金の四つの引当金が含まれる。

損費引当金の借方には取崩額が、貸方には繰入額が計上されるが、その相手勘定は、いずれも、八八「当期の引当金変動」勘定である。

〇二九 クラス二の諸勘定に関する減価償却引当金および減価引当金

固定資産に関する引当金は、償却性資産に対する減価償却引当金(amortisements)⁽²⁾と、非償却性資産に関する

減価引当金 (provisions pour dépréciation) とに分かれる。すなわち、減価償却引当金は、「時と共に減価し、投下資本を再構成することになる固定資産の価値に関してこうむった損失の会計的確認を可能にする」ものであり減価引当金は、「非償却性資産要素に関して確認された減価 (moins-values) の会計的評価から生来する」⁽³⁾ものである。そして、前者の対象となるものは、特許権・特許使用権・商標権・製法・意匠権・採掘権および固定化する調査研究費、鉱業用土地その他の有形固定資産である。⁽⁴⁾また、無形固定資産のうちの営業権・賃借権、鉱業を除く土地その他の有形固定資産、中・長期貸付金その他の債権、短期証券を除く有価証券が減価引当金の対象となる。

A・ラパンは、これら二つの引当金を比較して次のように要約している。⁽⁶⁾

減価償却引当金	減価引当金
<p>正確には定めえず見積評価を生ずる減価ないし損失</p> <p>当期に実現した減価</p> <p>確定的な減価の確認</p>	<p>当期に発生したが未実現の損失</p> <p>起こりうる、一時的な、変化が生じやすい、従って確定的でない減価の予想</p> <p>特別の状況に依存する偶然的な費用</p> <p>欠損であるかもしれない損益の決定前に計算され計上される</p> <p>将来償却された資産と相殺される</p> <p>将来該当する損失が実現する時に反対記入がなされる</p>

「実現する」(réaliser) という言葉のニュアンスが、われわれが理解しているものといささか異なるように思

OCAMプランの研究 (二)

えるが、減価分が回復する可能性のあることを考えて減価引当金の方は未実現の損失とし、減価償却の方を実現した減価と見る解釈は、ひとつの見方であることを失わないように思う。

○三九 クラス三の諸勘定に関する減価引当金

○四九 クラス四の諸勘定に関する減価引当金

○五九 クラス五の諸勘定に関する減価引当金

○三九の勘定では、棚卸資産つまり商品、材料・貯蔵品、包装品、半製品、製品、仕掛品、半成工事の減価分が把握される。

○四九の勘定では、仕入先（購入先）に対する債権、得意先、関係会社、その他の債権に関する減価分が把握される。

○五九の勘定では、短期貸付金および（例外的に）短期有価証券の減価分が把握される。

以上のように、負債性引当金に相当する⁷⁾損費引当金、非償却性資産の見積減価分に対する減価引当金、そして償却性資産の減価償却に対する引当金の三者が、引当金として計上されるわけであるが、実際にこれらの勘定はどのように運用されるのであろうか。OCAMプランの規定に沿って図式化してみると、それは次のようになろう。

68 減価償却費・減価引当損		019 損 費 引 当 金	
① 当 期 繰 入 額		⑤-1 当期減少額	前期繰越額 ④-1 当期増加額
88 当期の減価償却引当金および減価引当金変動		029 クラス2の諸勘定に関する減価償却引当金・減価引当金	
② 売却処分資産の減価償却引当金	① 当 期 繰 入 額	⑤-2 当期減少額	前期繰越額 ④-2 当期増加額
③ 廃棄処分した資産の減価償却引当金（相手勘定はそれぞれの資産勘定）	⑤-1~5 当期の引当金減少額	039 クラス3の諸勘定に関する減価引当金	
④-1~5 当期の引当金増加額		⑤-3 当期減少額	前期繰越額 ④-3 当期増加額
⑥ 戻 入 額		049 クラス4の諸勘定に関する減価引当金	
78 減価償却引当金・減価引当金戻入		⑤-4 当期減少額	前期繰越額 ④-4 当期増加額
	⑥ 戻 入 額	059 クラス5の諸勘定に関する減価引当金	
84 固定資産譲渡損益の決定		⑤-5 当期減少額	前期繰越額 ④-5 当期増加額
	② 売却処分資産の減価償却引当金		

これを見てもわかるように、各引当金勘定は、期末において残高を計算的に確認するためのものであって、引当金の実質的な増減計算は、すべて八八の「当期の減価償却引当金および減価引当金変動」勘定でなされる。OCAMプランの特徴的な点のひとつである。

- (1) これは、たとえば大修繕のための引当金のように、ただひとつの期間に負担させることが論理的でないところの予見される費用に対応するものがある。(cf. *Plan de l'OCAM* p. 43.)
- (2) 《amortissement》については

O C A M プランの研究 (二)

金という意味はないが、わが国での慣用に従って、本稿では、減価償却引当金としておいた。この辺の用語法は、むしろフランスの方が純化されているように見える。

(3) *Plan de l'OCCAM* p. 67.

(4) ○二九の減価償却引当金の対象項目のひとつとして「固定費用」があげられているが、その矛盾についてはすでに述べた。

(5) 有価証券については、市場性のある有価証券は最後の一カ月間の平均価格で評価され、市場性のない有価証券は取引可能価額で見積られた額に基づいて、期末に引当額が決定される。なお本プランには、「この見積の結果生ずる増価分は計上されなく」(*Plan de l'OCCAM* p. 69.) という明文があつて、健全性の原則が働いていることを看取することが出来る。

(6) A. Rapiin, *op. cit.*, p. 61. これは、主として引当金の対象となる費用側に注目してまとめられたものである。

(7) 森川八洲男稿「フランス会計原則における引当金規定」(明治大学経理研究所『経理知識』第五一号)三四ページ。

四 結 び

勘定のコード化を主眼としたプラン・コンタブルは、原理的な面ないし原則的な面の説明が充分でなく、異なつた制度下にあるわれわれには、理解の困難な点が多々あることは否定しえない。しかしそういう留保をつけるにしても、本プランに見られる特質のいくつかは、われわれなりに理解することができる。そのうち、本稿で取上げた貸借対照表関連科目については、残高を収容する勘定を独立させたことが、最も大きな特徴ではないかと思う。すなわち、クラス一からクラス五までの科目には、すべて、○を付した同番号の勘定を、いわば二重に開

説することによって、期末残高を分離して取扱うことにしている。そのために、一部の勘定については、処理の仕方にややムダが感じられ、あるいは一層複雑になったと思える面もあるが、この点は、コンピュータによる会計処理を強く意識した上でのコード化の面目を示すところでもある。

フランスで現在進められているプラン・コンタブルの改正作業が、果してこの点をどう評価しているか、大いに興味を持たれるところである。